

Volker Krug

Gewinnrealisierung bei langfristiger Auftragsfertigung nach US-GAAP, IAS und HGB

Diplomarbeit

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek:

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek: Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de/> abrufbar.

Dieses Werk sowie alle darin enthaltenen einzelnen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsschutz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlanges. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen, Auswertungen durch Datenbanken und für die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronische Systeme. Alle Rechte, auch die des auszugsweisen Nachdrucks, der fotomechanischen Wiedergabe (einschließlich Mikrokopie) sowie der Auswertung durch Datenbanken oder ähnliche Einrichtungen, vorbehalten.

Copyright © 1998 Diplom.de
ISBN: 9783832408091

**Gewinnrealisierung bei langfristiger Auftragsfertigung
nach US-GAAP, IAS und HGB**

Volker Krug

Gewinnrealisierung bei langfristiger Auftragsfertigung nach US-GAAP, IAS und HGB

**Diplomarbeit
an der Otto-Friedrich-Universität Bamberg
Januar 1998 Abgabe**



Diplomarbeiten Agentur
Dipl. Kfm. Dipl. Hdl. Björn Bedey
Dipl. Wi.-Ing. Martin Haschke
und Guido Meyer GbR

**Hermannstal 119 k
22119 Hamburg**

**agentur@diplom.de
www.diplom.de**

ID 809

Krug, Volker: Gewinnrealisierung bei langfristiger Auftragsfertigung nach US-GAAP, IAS und HGB / Volker Krug - Hamburg: Diplomarbeiten Agentur, 1998
Zugl.: Bamberg, Universität, Diplom, 1998

Dieses Werk ist urheberrechtlich geschützt. Die dadurch begründeten Rechte, insbesondere die der Übersetzung, des Nachdrucks, des Vortrags, der Entnahme von Abbildungen und Tabellen, der Funksendung, der Mikroverfilmung oder der Vervielfältigung auf anderen Wegen und der Speicherung in Datenverarbeitungsanlagen, bleiben, auch bei nur auszugsweiser Verwertung, vorbehalten. Eine Vervielfältigung dieses Werkes oder von Teilen dieses Werkes ist auch im Einzelfall nur in den Grenzen der gesetzlichen Bestimmungen des Urheberrechtsgesetzes der Bundesrepublik Deutschland in der jeweils geltenden Fassung zulässig. Sie ist grundsätzlich vergütungspflichtig. Zuwiderhandlungen unterliegen den Strafbestimmungen des Urheberrechtes.

Die Wiedergabe von Gebrauchsnamen, Handelsnamen, Warenbezeichnungen usw. in diesem Werk berechtigt auch ohne besondere Kennzeichnung nicht zu der Annahme, daß solche Namen im Sinne der Warenzeichen- und Markenschutz-Gesetzgebung als frei zu betrachten wären und daher von jedermann benutzt werden dürften.

Die Informationen in diesem Werk wurden mit Sorgfalt erarbeitet. Dennoch können Fehler nicht vollständig ausgeschlossen werden, und die Diplomarbeiten Agentur, die Autoren oder Übersetzer übernehmen keine juristische Verantwortung oder irgendeine Haftung für evtl. verbliebene fehlerhafte Angaben und deren Folgen.

Dipl. Kfm. Dipl. Hdl. Björn Bedey, Dipl. Wi.-Ing. Martin Haschke & Guido Meyer GbR
Diplomarbeiten Agentur, <http://www.diplom.de>, Hamburg 1999
Printed in Germany



Diplomarbeiten Agentur

Wissensquellen gewinnbringend nutzen

Qualität, Praxisrelevanz und Aktualität zeichnen unsere Studien aus. Wir bieten Ihnen im Auftrag unserer Autorinnen und Autoren Wirtschaftsstudien und wissenschaftliche Abschlussarbeiten – Dissertationen, Diplomarbeiten, Masterarbeiten, Staatsexamensarbeiten und Studienarbeiten zum Kauf. Sie wurden an deutschen Universitäten, Fachhochschulen, Akademien oder vergleichbaren Institutionen der Europäischen Union geschrieben. Der Notendurchschnitt liegt bei 1,5.

Wettbewerbsvorteile verschaffen – Vergleichen Sie den Preis unserer Studien mit den Honoraren externer Berater. Um dieses Wissen selbst zusammenzutragen, müssten Sie viel Zeit und Geld aufbringen.

<http://www.diplom.de> bietet Ihnen unser vollständiges Lieferprogramm mit mehreren tausend Studien im Internet. Neben dem Online-Katalog und der Online-Suchmaschine für Ihre Recherche steht Ihnen auch eine Online-Bestellfunktion zur Verfügung. Inhaltliche Zusammenfassungen und Inhaltsverzeichnisse zu jeder Studie sind im Internet einsehbar.

Individueller Service – Gerne senden wir Ihnen auch unseren Papierkatalog zu. Bitte fordern Sie Ihr individuelles Exemplar bei uns an. Für Fragen, Anregungen und individuelle Anfragen stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung. Wir freuen uns auf eine gute Zusammenarbeit

Ihr Team der Diplomarbeiten Agentur

Dipl. Kfm. Dipl. Hdl. Björn Bedey —
Dipl. Wi.-Ing. Martin Haschke —
und Guido Meyer GbR —

Hermannstal 119 k —
22119 Hamburg —

Fon: 040 / 655 99 20 —
Fax: 040 / 655 99 222 —

agentur@diplom.de —
www.diplom.de —

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsverzeichnis.....	I
Abkürzungsverzeichnis	IV
1. Einleitung.....	1
1.1. Problemstellung	1
2.2. Gang der Untersuchung	3
2. Charakterisierung der langfristigen Auftragsfertigung.....	4
2.1. Begriff und Merkmale langfristiger Auftragsfertigung	4
2.2. Risiken bei langfristiger Auftragsfertigung	7
2.3. Vertragsarten bei langfristiger Auftragsfertigung.....	10
2.4. Langfristige Auftragsfertigung als schwebendes Geschäft.....	11
3. Grundlegende Darstellung der Rechnungslegung nach HGB, US-GAAP und IAS.....	14
3.1. Zwecke der Rechnungslegung	14
3.1.1. Zwecke der Rechnungslegung nach HGB.....	14
3.1.2. Zwecke der Rechnungslegung nach US-GAAP.....	16
3.1.3. Zwecke der Rechnungslegung nach IAS.....	17
3.2. Grundsätze der Rechnungslegung.....	17
3.2.1. Grundsätze der Rechnungslegung nach HGB	17
3.2.1.1. Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung.....	17
3.2.1.2. Die Bedeutung der „Generalnorm“ des § 264 Abs.2 HGB.....	19
3.2.2. Grundsätze der Rechnungslegung nach US-GAAP	21
3.2.3. Grundsätze der Rechnungslegung nach IAS	23
3.3. Grundsätze der Erfolgsermittlung.....	24
3.3.1. Grundsätze der Erfolgsermittlung nach HGB	24
3.3.2. Grundsätze der Erfolgsermittlung nach US-GAAP	27
3.3.3. Grundsätze der Erfolgsermittlung nach IAS	28

4.	Gewinnrealisierung bei langfristiger Auftragsfertigung nach US-GAAP... 30
4.1.	Normen..... 30
4.2.	Anwendungsvoraussetzungen für die jeweiligen Gewinnrealisierungsmethoden..... 31
4.3.	Auftragserlöse und Auftragskosten bzw. Herstellungskosten 33
4.4.	Die „percentage of completion“-Methode 34
4.5.	Die „verkürzte“ „percentage of completion“-Methode 38
4.6.	Die „completed contract“-Methode 38
5.	Gewinnrealisierung bei langfristiger Auftragsfertigung nach IAS..... 39
5.1.	Normen..... 39
5.2.	Anwendungsvoraussetzungen für die jeweiligen Gewinnrealisierungsmethoden..... 39
5.3.	Auftragserlöse und Auftragskosten..... 41
5.4.	Die „percentage of completion“-Methode 43
5.5.	Die „verkürzte“ „percentage of completion“-Methode 45
5.6.	„notes“-Angabepflichten..... 46
6.	Gewinnrealisierung bei langfristiger Auftragsfertigung nach HGB 47
6.1.	„Normalfall“-Lösung bei strenger Anwendung des Realisationsprinzips; „completed contract“-Methode 47
6.1.1.	Realisationszeitpunkt 47
6.1.2.	Bilanzielle Behandlung langfristiger Auftragsfertigung vor dem Realisationszeitpunkt..... 49
6.1.3.	Bilanzielle Behandlung langfristiger Auftragsfertigung bei/nach dem Realisationszeitpunkt 52
6.1.4.	Konsequenzen, Problematik und Beurteilung der „Normalfall“-Lösung 53
6.2.	Anhangsangaben 59
6.3.	Teilgewinnrealisierung durch Teilabnahmen..... 63
6.4.	Anteilige Gewinnrealisierung durch Teil fakturierung..... 66
6.5.	Anteilige Gewinnrealisierung entsprechend dem Fertigstellungsgrad ; „percentage of completion“-Methode 67
6.5.1.	Möglichkeiten zur Durchbrechung des Realisationsprinzips 69

6.5.2.	Vor- und Nachteile der „percentage of completion“-Methode.....	73
6.5.3.	Anwendungsvoraussetzungen nach Adler/Düring/Schmaltz.....	77
6.5.4.	Zusätzliche Bedingungen: Rückstellungsbildung; Ausschüttungssperre	79
6.5.5.	Anhangsangaben bei Anwendung der „percentage of completion“- Methode	81
6.5.6.	Zusammenfassende Beurteilung der „percentage of completion“- Methode	81
6.6.	Aktivierung von Selbstkosten	82
6.7.	Zusammenfassung.....	88
7.	Möglichkeiten der Erstellung eines „dualen“ Konzernabschlusses unter dem Gesichtspunkt der Gewinnrealisierung bei langfristiger Auftragsfertigung.....	90
7.1.	Internationalisierung der Rechnungslegung.....	90
7.2.	Begriffsdefinition „dualer“ Konzernabschluß	91
7.3.	Unterschiede und Gemeinsamkeiten bei der Gewinnrealisierung bei langfristiger Auftragsfertigung zwischen US-GAAP und IAS.....	93
7.4.	Gewinnrealisierung bei langfristiger Auftragsfertigung im Konzern- abschluß nach HGB und Möglichkeiten einer konformen Vorgehensweise mit den IAS bzw. US-GAAP	95
7.4.1.	„Dualer“ Konzernabschluß nach HGB und IAS unter dem Gesichts- punkt der Gewinnrealisierung bei langfristiger Auftragsfertigung	97
7.4.1.1.	Übereinstimmung der handelsrechtlichen Gewinn- realisierungsmethoden mit der „percentage of completion“- Methode (Regelfall) der IAS.....	97
7.4.1.1.1.	Anwendung der „percentage of completion“- Methode	97
7.4.1.1.2.	Anwendung der Teilgewinnrealisierung durch Teilabnahme	100
7.4.1.1.3.	Übereinstimmung durch Trennung von Einzel- und Konzernabschluß.....	101
7.4.1.2.	Übereinstimmung der handelsrechtlichen Gewinn- realisierungsmethoden mit der „verkürzten“ „percentage of completion“- Methode (Ausnahmefall) der IAS	102

7.4.2.	„Dualer“ Konzernabschluß nach HGB und US-GAAP unter dem Gesichtspunkt der Gewinnrealisierung bei langfristiger Auftragsfertigung.....	104
7.4.2.1.	Übereinstimmung der handelsrechtlichen Gewinn- realisierungsmethoden mit der „percentage of completion“- Methode (Regelfall) der US-GAAP	104
7.4.2.2.	Übereinstimmung der handelsrechtlichen Gewinn- realisierungsmethoden mit der „completed contract“- Methode (Ausnahmefall) der US-GAAP	104
7.5.	Zusammenfassung.....	105
8.	Untersuchungsergebnisse	107
	Literaturverzeichnis.....	110

1. Einleitung

Die Wirtschaft der Gegenwart ist durch eine ständig fortschreitende Globalisierung der Güter-, aber auch der Kapitalmärkte gekennzeichnet. So ist es nicht verwunderlich, daß diese Entwicklung nicht ohne Wirkung auf die deutsche Rechnungslegung bleibt. Das Schlagwort „Internationalisierung“ rückt seit Beginn der 90er Jahre immer mehr in den Mittelpunkt der Diskussion, wenn die Frage aufgeworfen wird, in welche Richtung sich die deutsche Rechnungslegung fortentwickeln wird. Für das Geschäftsjahr 1994 haben Konzerne wie Bayer, Schering und Heidelberger Zement zum ersten Mal einen handelsrechtlichen Konzernabschluß in Übereinstimmung mit den International Accounting Standards erstellt.¹ Andere Unternehmen, wie z.B. Daimler Benz, stellen mittlerweile einen Konzernabschluß nach US-GAAP auf.² Gerade in Unternehmen der deutschen Großindustrie und vor allem des deutschen Anlagenbaus, die als „Global Player“ agieren, ist die besondere Geschäftsart der langfristigen Auftragsfertigung häufig zu finden. Daher soll in der vorliegenden Arbeit der Internationalisierungstrend der Rechnungslegung mit der alten, aber noch immer ungelösten Problematik der Gewinnrealisierung bei langfristiger Auftragsfertigung verknüpft werden.

1.1. Problemstellung

Aus der Aufstellung von Jahresabschlüssen, durch welche die Totallebensperiode eines Unternehmens in Teilperioden (Geschäftsjahre) aufgeteilt wird, ergibt sich die Notwendigkeit, den Unternehmensgesamterfolg zu periodisieren, d.h. es ist festzulegen, wann Gewinne und Verluste zu erfassen sind. Bei der langfristigen Auftragsfertigung, die dadurch gekennzeichnet ist, daß sich die Auftragsdurchführung über einen Bilanzstichtag hinaus erstreckt, stellt sich somit die Frage, welcher der betroffenen Jahresabschlußperioden der Gewinn bzw. der Verlust³ zuzurechnen ist. Es stellt sich die Wahl des Gewinnrealisationszeitpunktes und damit die Beeinflussung der Höhe des Periodengewinns. Diese Aufgabe übernimmt im handelsrechtlichen Jahresabschluß das Realisationsprinzip im §252 Abs.1 Nr.4 HGB. Dieses Prinzip bindet die Umsatz- und Gewinnrealisierung im Fall der langfristigen Auftragsfertigung an die Abnahme des Auftrags durch den Kunden. Der Gewinn

¹ Der Bestätigungsvermerk enthielt allerdings die Einschränkung „(...) unter Berücksichtigung der ergänzenden Erläuterungen im Konzernanhang (...)“; vgl. Geschäftsbericht Bayer (1994), S.77, Schering (1994), Heidelberger Zement (1994), S.73

² Vgl. Geschäftsbericht Daimler Benz (1996), S. 44f.

³ Die Zurechnung von Verlusten ist im folgenden nicht Thema dieser Arbeit.

wird erst in der Jahresabschlußperiode ausgewiesen, in der die Abnahme erfolgt, obwohl auch die Perioden der Auftragsdurchführung an der Gewinnentstehung beteiligt waren. Hierin wird in der Literatur ein Konflikt mit der Informationsfunktion des Jahresabschlusses gesehen.⁴ Es findet keine Vermittlung eines Bildes statt, das den tatsächlichen Verhältnissen der Vermögens- und Ertragslage entspricht, wie es der §264 Abs.2 S.1 HGB fordert. Es macht den Anschein, daß die handelsrechtlichen Periodisierungsgrundsätze in der Regel auf kurzfristige Abläufe zugeschnitten sind⁵ bzw. stellt sich die Frage, ob die Ausschüttungsbemessungsfunktion bei der Entwicklung von Periodisierungsgrundsätzen bzw. Erfolgsermittlungsgrundsätzen (absichtlich) höher gewichtet wurde als die Informationsfunktion.

Aufgrund des Konfliktes bezüglich der Informationsfunktion beschäftigt sich die Literatur, die Rechtsprechung und die Rechnungslegungs- und Prüfungspraxis seit Jahrzehnten schon mit der Frage der Gewinnrealisierung bei langfristiger Auftragsfertigung.⁶ So schrieb *Clemm* bereits im Jahr 1981, daß sich der HFA des IDW „seit über einem Jahrzehnt mit der Bilanzierung bei langfristiger Auftragsfertigung befaßt, ohne sich bisher zu einer umfassenden Meinungsäußerung zu den grundlegenden Fragen durchgerungen zu haben.“⁷

An dieser Situation hat sich bis heute nichts geändert. Es werden immer noch unterschiedliche Gewinnrealisierungsmethoden für die langfristige Auftragsfertigung diskutiert, ohne daß sich eine einheitliche Meinung herauskristallisieren konnte. Diese Methoden sollen in der vorliegenden Arbeit dargestellt, beurteilt und weiterentwickelt werden. Dabei steht immer die Erfüllung der beiden Jahresabschlußfunktionen, der Ausschüttungsbemessung und der Informationsvermittlung im Focus.

Da die angelsächsisch geprägten Rechnungslegungssysteme die Informationsfunktion des Jahresabschlusses in den Vordergrund stellen⁸, werden in dieser Arbeit auch die Gewinnrealisierungsmethoden bei langfristiger Auftragsfertigung nach US-GAAP und IAS betrachtet. Zum einen soll die Betrachtung der internationalen Gewinnrealisierungsmethoden dazu beitragen, Ideen für Lösungsansätze im Handelsrecht zu liefern bzw. diese weiterzuentwickeln. Zweitens soll in einer Schlußfolgerung erörtert werden, ob für Unternehmen mit langfristiger Auftragsfertigung die Möglichkeit eines „dualen“ Konzernabschlusses besteht.

⁴ Vgl. Buhleier, C. (1997), S.70f; Forster, M. in Castan, E. u.a. (Hrsg.) (1988), B700, Rn.7; Freidank, C.-C. in DB(1989), S.1198; Kohl, S. (1994), S.126; Krawitz, N. in DStR(1997), S.886; Schindler, J. in BB(1984), S.574; Selchert, F. in Küting/Weber (Hrsg.), HdR, §252 Rn.89; Richter, M. in Ballwieser, W. (Hrsg.) (1995), S.135

⁵ Schindler, J. in BB(1984), S.574

⁶ Vgl. Selchert, F. in DB(1990), S.797

⁷ Clemm, H. in Ruppe (Hrsg.) (1981), S.117

⁸ Vgl. Demming, C. in Gräfer/Demming (Hrsg.) (1994), S.245; GEFUI in DB(1995), S.1137; Wagenhofer, A. (1996), S.10

Ein solcher „dualer“ Konzernabschluß stellt bei internationalen Konzernabschlüssen eine „Optimallösung“ dar, da er sowohl die handelsrechtlichen Normen als auch die internationalen Normen erfüllt.

Im Mittelpunkt steht jedoch die Auseinandersetzung mit der Problematik im deutschen handelsrechtlichen Jahresabschluß von großen Kapitalgesellschaften⁹. Hierbei werden allerdings nicht alle Aspekte berücksichtigt. Steuerliche Auswirkungen sowie steuerrechtliche Regelungen bleiben unbeachtet.

1.2. Gang der Untersuchung

Nach einer einleitenden Problemdarstellung in diesem Kapitel, wird in Kapitel 2 der vorliegenden Arbeit zunächst auf allgemeine, betriebswirtschaftliche Aspekte der langfristigen Auftragsfertigung eingegangen, wobei eine Charakterisierung des Begriffs stattfindet. Damit soll eine Einführung in den Problemkreis stattfinden und ein Verständnis für die realwirtschaftlichen Vorgänge bei der langfristigen Auftragsfertigung geschaffen werden.

In Kapitel 3 wird auf die Zwecke, Grundsätze und vor allem auf die Erfolgsermittlungsgrundsätze der drei verschiedenen Rechnungslegungssysteme eingegangen, damit eine Basis für die Erörterung der speziellen Frage nach der Gewinnrealisierungsmethode bei langfristiger Auftragsfertigung gegeben ist.

In Kapitel 4 und 5 werden die Gewinnrealisierungsmethoden und deren Anwendungsvoraussetzungen nach den US-GAAP bzw. IAS beschrieben.

Der Schwerpunkt der Arbeit liegt auf Kapitel 6, wo zunächst die „Normalfall“-Lösung entsprechend dem handelsrechtlichen Realisationsprinzips dargestellt und beurteilt wird. Danach werden Lösungsalternativen unter dem Aspekt der rechtlichen Anwendbarkeit und ihrer Auswirkung auf die Jahresabschlußfunktionen untersucht. Im Mittelpunkt steht dabei die aus der angelsächsischen Rechnungslegung stammende „percentage of completion“-Methode.

In Kapitel 7 erfolgt schließlich die Erörterung der Frage, ob unter dem Gesichtspunkt der Gewinnrealisierung bei langfristiger Auftragsfertigung die Aufstellung eines „dualen“ Konzernabschlusses möglich ist.

Zum Abschluß der Arbeit werden in Kapitel 8 die Untersuchungsergebnisse resümierend darlegt.

⁹ Vgl. §267 Abs. 3 HGB